

Relatif au traitement comptable des obligations imposées par le règlement européen n° 1907/2006 – REACH

Sommaire

1 - Contexte et obligations liés au règlement REACH

[1.1 - Législation REACH](#)

[1.2 - Mise en œuvre de la législation REACH](#)

[1.3 - Calendrier de mise en œuvre de la législation REACH](#)

2 – Absence de comptabilisation d'un passif

[2.1 Existence d'une obligation à la clôture](#)

[2.2 Sortie de ressources certaine ou probable à la clôture, sans contrepartie au moins équivalente pour le déclarant](#)

3 – Définition et comptabilisation des coûts liés à l'enregistrement

[3.1 – Définition de l'actif](#)

[3.2 – Comptabilisation de l'actif](#)

4 – Évaluation

[4.1 - Évaluation initiale](#)

[4.2 - Évaluation postérieure](#)

5 – Opérations particulières : cession de tests et création de consortium

[5.1 - Cession de tests auprès d'un nouveau déclarant](#)

[5.2 - Création de consortium](#)

6 – Modalités de première application

Le collège du Conseil national de la comptabilité, réuni le 1^{er} octobre 2009, a adopté le présent avis relatif au traitement comptable des obligations imposées par le règlement européen REACH.

1 - Contexte et obligations liés au règlement REACH

1.1 - Législation REACH

1.1.1 - Evolution de la législation européenne

La **directive n° 67/548/CEE** du 27 juin 1967 vise le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres concernant la classification, l'emballage et l'étiquetage des substances dangereuses pour l'homme et l'environnement.

Cette directive a été modifiée à plusieurs reprises et notamment :

- par la **directive n° 92/32 /CEE** du 30 avril 1992. Cette directive distingue deux types de substances :
 - d'une part, les substances dites « existantes » mises sur le marché avant 1981 ;
 - d'autre part, les substances dites « nouvelles » mises sur le marché après 1981, qui devaient, jusqu'au 1^{er} juin 2008, faire l'objet d'une notification comportant notamment un dossier technique (contenant les informations et résultats des tests), une déclaration concernant les effets défavorables de la substance en fonction des différentes utilisations... (art. 7) ;
- en dernier lieu, par la **directive n° 2006/121/CE du 18 décembre 2006**, dans le but de l'adapter au règlement REACH.

1.1.2 - Obligations issues du règlement REACH

Le règlement européen REACH (Registration, Evaluation and Authorisation of Chemicals substances), entré en vigueur le 1^{er} juin 2007, supprime la distinction entre substances « existantes » et substances « nouvelles » et impose dorénavant, pour toute substance ou préparation chimique mise sur le marché :

- **aux fabricants et importateurs européens** de ces substances chimiques, lorsqu'elles sont produites ou importées dans une quantité supérieure à 1 tonne par an, de les enregistrer auprès de l'Agence Européenne des Produits Chimiques (Règl. REACH, art. 6). Cet enregistrement implique le dépôt d'un dossier technique (détaillant notamment les dangers que présente la substance, ainsi que ses usages et les mesures de gestion du risque à mettre en œuvre) et le paiement d'une redevance.
- **aux utilisateurs** industriels de ces substances chimiques :
 - de porter à la connaissance de leurs fournisseurs établis en UE les usages qu'ils font des substances chimiques afin de permettre à ces fournisseurs de remplir leurs obligations d'enregistrement ;
 - dans certains cas, d'effectuer l'évaluation des risques sur la santé et l'environnement eux-mêmes, dans le but de maintenir la confidentialité de certaines applications.

Le règlement prévoit également :

- une procédure d'autorisation des substances extrêmement préoccupantes : cette procédure consiste à interdire l'usage des substances les plus préoccupantes, sauf autorisation octroyée au cas par cas.
- une procédure de restriction d'usages pour certaines substances (à partir du 1^{er} juin 2009) : cette procédure permet d'interdire les usages présentant des risques non maîtrisés.

1.2 - Mise en œuvre de la législation REACH

Pour les **substances dites « nouvelles »**, c'est-à-dire mises sur le marché depuis 1981, l'enregistrement doit être immédiat. Celles ayant déjà reçu une notification au sens de la directive 67/548/CEE sont considérées comme enregistrées et le restent tant que les quantités n'atteignent pas le seuil immédiatement supérieur (Règl. REACH, art. 24).

En revanche, pour les **substances dites « existantes »**, c'est-à-dire mises sur le marché avant 1981 (environ 30 000 substances concernées), les producteurs et importateurs doivent apporter la preuve de l'innocuité pour la santé ou de la maîtrise valable des risques des substances chimiques produites. Le règlement prévoit toutefois la possibilité de bénéficier d'un étalement dans le temps des obligations d'enregistrement, sous réserve de procéder à leur pré-enregistrement avant le 1^{er} décembre 2008. La période transitoire s'étend du 1^{er} décembre 2010 au 1^{er} juin 2018 en fonction du tonnage et de la nature des substances produites (Règl. REACH, art. 23).

Si les substances n'ont pas fait l'objet d'un pré-enregistrement avant le 1^{er} décembre 2008, l'obligation d'enregistrement est immédiate.

Si une substance n'a pas été enregistrée dans les délais prévus par le règlement, le producteur ou importateur n'est plus autorisé à la produire, à la mettre sur le marché ou la transformer dans l'UE (Règl. REACH, art. 5).

Tableau d'évolution de la réglementation sur les substances chimiques par date de mise sur le marché de la substance :

	Substance mise sur le marché avant le 19 septembre 1981		Substance mise sur le marché depuis le 19 septembre 1981	
Avant le règlement REACH	Aucune obligation		Notification obligatoire Tests obligatoires	
Suite au règlement REACH	Substance n'ayant pas été pré-enregistrée avant le 1^{er} décembre 2008	Substance ayant été pré-enregistrée avant le 1^{er} décembre 2008	Substance ayant été notifiée ⁽¹⁾ au 1^{er} juin 2007	Substance n'ayant pas été notifiée au 1^{er} juin 2007
	Enregistrement obligatoire : - immédiat, - avec constitution d'un dossier (dossier technique + fiche de données de sécurité+ rapport sur la sécurité chimique) - et règlement d'une redevance	Enregistrement obligatoire : - progressif (2010 à 2018), - avec constitution d'un dossier (dossier technique + fiche de données de sécurité + rapport sur la sécurité chimique) - et règlement d'une redevance	Considérée comme enregistrée : sans avoir à constituer de dossier d'enregistrement	Enregistrement obligatoire : - immédiat, - avec constitution d'un dossier (dossier technique + fiche de données de sécurité+ rapport sur la sécurité chimique) - et règlement d'une redevance

(1) Substance pour laquelle une notification a été présentée et qui pourrait être mise sur le marché conformément à la directive 67/548/CEE (Règl. REACH, art. 3)

1.3 - Calendrier de mise en œuvre de la législation REACH

Le calendrier de mise en œuvre de cet enregistrement comporte plusieurs phases :

1.3.1 - Une période de pré-enregistrement (entre le 1^{er} juin et le 1^{er} décembre 2008) pour les substances existantes, quelles que soient les quantités produites ou importées :

Cette phase a été mise en place pour permettre aux **fabricants, importateurs, voire utilisateurs** d'une même substance :

- d'identifier les substances concernées par l'enregistrement ;
- de participer à des Forums d'Echange d'Informations sur les Substances (FEIS) visant à mettre en commun les connaissances disponibles sur les substances et éventuellement à mutualiser les coûts d'études à venir entre les différents déclarants.

Les informations à transmettre lors du pré-enregistrement sont limitées (nom et tonnage) et les **coûts** identifiés lors de cette phase ont été **relativement faibles** :

- Coûts liés à l'analyse et/ou à la refonte du portefeuille de produits (identification des substances à enregistrer, suppression des produits comportant les substances les plus nocives...)

- Coûts liés à la formation d'un consortium :
 - Frais engagés pour définir l'opportunité de former un consortium,
 - Frais engagés pour rechercher des partenaires potentiels,
 - Honoraires d'avocats liés à la constitution d'une structure ad hoc commune à plusieurs utilisateurs, en vue de partager les coûts de réalisation du dossier technique et droits d'entrée.
- Coûts de collecte des informations existantes pour la constitution du dossier de pré-enregistrement (études disponibles sur l'identité et les propriétés des substances chimiques).

Remarque: ayant été engagés antérieurement à la date d'application de l'avis et en général pour un montant non significatif, les coûts de pré-enregistrement ne sont pas traités dans le présent avis.

1.3.2 - Une période de préparation du dossier d'enregistrement (1^{er} décembre 2010 au 1^{er} juin 2018 pour les substances pré-enregistrées)

○ **Les producteurs :**

Le dossier technique nécessaire à l'enregistrement indique le degré de dangerosité de chaque substance. Les exigences et l'analyse de chaque substance dépendent du risque et de la quantité mise sur le marché :

- entre 1 et 10 tonnes mises sur le marché par an, sont exigés des producteurs et importateurs :
 - un dossier technique contenant la description des données physicochimiques et de toutes les données (éco) toxicologiques disponibles (Règl. REACH, art. 10),
 - et une fiche de données de sécurité contenant les résultats de l'évaluation de la sécurité chimique (que le fournisseur doit transmettre à ses clients) (Règl. REACH, art. 31).
- au-delà de 10 tonnes mises sur le marché par an, sont exigés des producteurs et importateurs :
 - un dossier technique,
 - une fiche de données de sécurité,
 - ainsi qu'un rapport sur la sécurité chimique contenant l'évaluation des risques pour chaque utilisation identifiée de la substance et une indication des mesures à prendre en vue de maîtriser ces risques (Règl. REACH, art. 10 et 14).

Les entreprises devraient donc être amenées à engager des dépenses pour constituer les dossiers d'enregistrement ou d'autorisation et notamment :

- Coûts de collecte (en interne) des informations existantes : informations sur les utilisations possibles de la substance, études d'impact sur l'environnement et la santé humaine, informations sur la formulation, propriétés toxicologiques, scénarii d'exposition en fonction des usages identifiés...

- Coûts engagés pour effectuer des tests en laboratoire nécessaires à l'enregistrement. Ces tests peuvent porter sur des substances existantes (lorsqu'ils n'avaient jusqu'ici pas été requis sur ces substances) et sur de nouvelles substances. Ces coûts peuvent être :
 - internes : tests réalisés au sein de l'entreprise (charges salariales, consommables...);
 - externes : tests réalisés par un labo externe (par exemple : tests sur les animaux faits par des labos spécialisés) ou acquis auprès de tiers, tels que des producteurs, importateurs, autres utilisateurs...);
- Sommes payées pour utiliser les informations existantes et le résultat de tests auprès :
 - d'un autre déclarant (producteur, importateur ou utilisateur),
 - d'un consortium (nouveau déclarant) ;
- Coûts liés au management du projet et à l'expertise (définition des cahiers des charges des tests, supervision des tests, interprétation des résultats, présence au consortium, préparation des dossiers). Ces coûts peuvent être :
 - internes : charges salariales,
 - externes : prestations de service par des bureaux d'expertise ;
- Comité de pilotage (regroupant les filières juridiques, achats, R&D...);
- Coûts de la veille documentaire sur l'application du règlement et des guidances REACH ;
- Coûts de la formation des acheteurs aux exigences de la législation REACH ;
- Coûts informatiques :
 - liés au suivi des substances utilisées,
 - liés aux documents obligatoires à transmettre le long de la chaîne d'approvisionnement (Fiches de Données de Sécurité) ;
- Coût de mise en conformité des sites.
 - **Les utilisateurs :**

Dans certains cas, les utilisateurs peuvent être amenés à réaliser eux-mêmes le rapport sur la sécurité chimique propre à leur utilisation, si cette dernière n'est pas couverte par leur fournisseur (par exemple, pour des raisons de confidentialité, ou encore si le fabricant de la substance n'est pas établi dans l'Union Européenne). Dans ce cas, contrairement aux rapports effectués par les producteurs/importateurs, nous comprenons que les rapports effectués par les utilisateurs n'ont pas à être enregistrés. Ils doivent simplement être disponibles si nécessaire.

- **Partage des informations :**

Ces coûts peuvent être partagés par un ensemble de déclarants ayant à effectuer les mêmes tests. Certaines des informations du dossier technique peuvent d'ailleurs être soumises par un seul des déclarants, le déclarant « principal » (Règl. REACH, art. 11). Le montant de la redevance en tient compte (Règl. REACH, art. 74).

En outre, un nouveau déclarant peut se référer à des études existantes si le ou les déclarants antérieurs lui en ont donné l'autorisation (Règl. REACH, art. 13).

○ **Coûts ultérieurs :**

Des coûts de complément de dossier peuvent devoir être engagés en cas de modifications de certaines données, notamment (Règl. REACH, art. 22) :

- les tranches de tonnages,
- l'utilisation de la substance,
- la composition de la substance,
- la connaissance des risques et en général toute modification du rapport sur la sécurité chimique.

Ces compléments d'informations sont accompagnés du paiement d'une redevance complémentaire (Règl. REACH, art. 22).

1.3.3 - L'enregistrement du dossier auprès de l'Agence

Une **redevance** est à payer à l'agence européenne pour chaque procédure d'enregistrement ou d'autorisation (c'est-à-dire pour chaque substance) (Règl. REACH, art. 6).

Le texte prévoit par ailleurs des **coûts additionnels** en cas :

- de changement ultérieur de tranches de tonnages, d'utilisation, de composition de la substance... (voir ci-avant 1.3.2),
- de demande expresse de l'Agence (voir ci-après 1.3.4),
- de requête pour confidentialité (dérogation à la règle de mise à disposition des informations).

En outre, la soumission des dossiers devant se faire via un logiciel appelé UICLID 5, des dépenses liées aux **systèmes d'informations** devraient être engagées par les entreprises.

L'Agence procède à un contrôle du caractère complet du dossier soumis à l'enregistrement (ce contrôle n'a pas pour objet d'évaluer la qualité ou le caractère approprié des données ou des justifications soumises) (Règl. REACH, art. 20) :

- dans les trois semaines suivant la date de soumission, l'Agence vérifie que tous les éléments nécessaires ont été communiqués ;
- si l'enregistrement est incomplet, l'Agence invite le déclarant à fournir les informations complémentaires dans un délai raisonnable ;
- l'Agence refuse l'enregistrement si le déclarant ne complète pas sa déclaration dans le délai fixé et la redevance n'est pas remboursée.

Une fois que l'enregistrement est complet, l'Agence attribue un numéro d'enregistrement à la substance concernée ainsi qu'une date d'enregistrement qui est la même que la date de soumission.

1.3.4 - Le contrôle et l'évaluation des substances enregistrées par l'Agence ou un Etat membre

L'Agence peut à tout moment contrôler la conformité d'une substance enregistrée. Afin de garantir que les dossiers d'enregistrement sont conformes au présent règlement, l'Agence sélectionne au moins 5 % du total des dossiers qu'elle a reçu pour chaque fourchette de quantité en vue de contrôler leur conformité.

Sur la base de cet examen, elle peut rédiger un projet de décision invitant le ou les déclarants à communiquer toute information nécessaire pour mettre l'enregistrement en conformité avec les exigences pertinentes en matière d'information.

L'Agence établit aussi, en coopération avec les Etats membres, des critères pour la détermination de substances prioritaires devant faire l'objet d'une évaluation plus approfondie. Elle définit alors un projet de plan d'action continu communautaire pour une période de trois ans qui indique les substances qui doivent être évaluées chaque année.

L'Agence se réserve le droit, en cas d'évolution (technologique, réglementaire...), d'émettre des **demandes d'informations complémentaires tout au long de la vie de la substance**, voire de supprimer l'utilisation de la substance.

En conséquence, des **coûts de complément de dossier** peuvent devoir être engagés suite à une demande expresse de l'Agence.

1.3.5 - La procédure d'autorisation

Le règlement REACH prévoit également un processus d'autorisation dont l'objectif est l'utilisation encadrée des **substances chimiques les plus préoccupantes**. Il est prévu que la Commission européenne soumette à autorisation environ 25 substances par an (sur les 1 500 à 2 000 substances identifiées comme candidates à autorisation).

Le **dossier de demande d'autorisation** doit contenir, en particulier, une analyse des substituts existants, et un programme de substitution associé. Les coûts engagés pour constituer le dossier sont les mêmes que pour un simple enregistrement.

En fonction du contenu des dossiers soumis par l'entreprise, et si elle a démontré l'absence de risque, la présence d'avantages socio-économiques réels et/ou l'absence de substitut viable, une autorisation d'utilisation est délivrée pour une **durée limitée**.

2 – Absence de comptabilisation d'un passif

Selon l'article 212-1 du règlement n° 99-03, un passif est défini comme « *une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers, dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci* ». Cette obligation peut-être d'ordre réglementaire.

2.1 Existence d'une obligation à la clôture

L'article 6 du règlement REACH impose aux fabricants et importateurs de certaines substances chimiques une obligation nouvelle de les enregistrer. Un délai est prévu par le règlement pour que chaque déclarant puisse s'adapter sans arrêter immédiatement son activité.

Selon l'article 5 du règlement, si une substance n'a pas été enregistrée au terme de ce délai, le fabricant ou l'importateur n'est plus autorisé à la produire, à la mettre sur le marché ou à la transformer dans l'UE. Chaque fabricant ou importateur a donc, pour poursuivre son activité, une obligation de mise en conformité avec le règlement REACH.

2.2 Sortie de ressources certaine ou probable à la clôture, sans contrepartie au moins équivalente pour le déclarant

Cette mise en conformité consiste, pour chaque substance à enregistrer, à constituer un dossier d'enregistrement et à payer une redevance. Cette mise en conformité nécessite donc l'engagement d'un certain nombre de coûts de pré-enregistrement, de constitution de dossier et d'enregistrement.

Toutefois, ces coûts ne sont pas sans contrepartie pour le déclarant.

En effet, selon le paragraphe 5.11 de l'avis CNC n° 00-01 sur les passifs, « *la sortie de ressources constituée par les dépenses d'adaptation trouve en contrepartie la possibilité d'utiliser le matériel au-delà de la date butoir de mise en application de la norme... Il n'y a pas lieu de comptabiliser un passif* ».

Ces dispositions visent explicitement la mise en conformité des immobilisations corporelles (machines et installations) à de nouvelles normes. Elles sont toutefois applicables également à la mise en conformité de l'activité au règlement REACH. En effet, en cas d'enregistrement de la substance, la sortie de ressources trouve en contrepartie la possibilité de poursuivre l'activité au-delà de la date butoir de mise en application du règlement (conformément aux prévisions antérieures au nouveau règlement). **Les coûts engendrés par cette procédure sont relatifs à l'activité future et ne peuvent donc pas faire l'objet de provision.**

En cas de décision de ne pas enregistrer la substance, aucune provision ne doit être constatée. En revanche l'entreprise peut être conduite à changer le plan d'amortissement des actifs liés à cette substance et éventuellement à les déprécier.

3 – Définition et comptabilisation des coûts liés à l'enregistrement

3.1 – Définition de l'actif

Selon l'article 211-1.1 du règlement n°99-03 du CRC relatif au Plan comptable général, « *un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs* ».

Les coûts liés à l'enregistrement d'une substance chimique – qui permet la poursuite de sa production, importation ou transformation – répondent à la définition d'un actif. Ce sont des éléments :

- identifiables au sens de l'article 211-3 : cet enregistrement constitue en effet le « droit légal » de poursuivre la production, la commercialisation ou la transformation d'une substance ;
- contrôlés au sens de l'article 211-1 : une fois obtenu l'enregistrement, l'entité contrôle (au travers de son droit légal notamment) les avantages économiques qui pourraient être générés par la production, l'importation ou la transformation de la substance autorisée ; l'enregistrement ne peut pas être arbitrairement annulé et les tiers n'ont pas accès gratuitement aux tests effectués par les premiers déclarants ;

- générateurs d'avantages économiques futurs au sens de l'article 211-2 : ils contribuent, même « *indirectement* » ¹, aux flux nets de trésorerie bénéficiant au déclarant. Les dépenses engagées pour répondre à la réglementation REACH ne procurent pas directement d'avantages économiques futurs additionnels mais conditionnent l'obtention des avantages économiques futurs liés à la production, l'importation ou la transformation de la substance autorisée. En effet, en l'absence d'enregistrement, l'entité ne serait plus autorisée à poursuivre l'activité liée à cette substance et perdrait donc les avantages économiques futurs qui y sont attachés.

Il génère en outre des flux de trésorerie résultant de la vente éventuelle des tests aux déclarants suivants.

En conséquence, les coûts liés à l'enregistrement pour mise en conformité avec le règlement REACH remplissent les critères de définition et de comptabilisation d'un actif.

3.2 – Comptabilisation de l'actif

Remarque :

Les règles de comptabilisation exposées ci-après s'appliquent à tous les coûts d'enregistrement de substances :

- qu'il s'agisse de substances nouvelles ou existantes,
- que l'exploitant soit un fabricant, un importateur ou un distributeur,
- que l'exploitant de la substance soit propriétaire ou concessionnaire, dès lors qu'il est établi dans l'UE,
- aux coûts d'enregistrement initiaux et aux coûts ultérieurs.

Le traitement comptable des coûts d'enregistrement des substances visées par la réglementation REACH suit la distinction effectuée par le règlement n° 99-03 du CRC entre d'une part, les immobilisations incorporelles acquises et d'autre part, celles générées en interne, qui, si elles répondent à la définition d'un actif, ne peuvent être que des coûts de développement. Ce traitement est ainsi analogue à celui relatif à la comptabilisation des brevets, à savoir :

- les droits d'exploitation acquis sont obligatoirement comptabilisés à l'actif. Le droit d'exploitation des substances est considéré comme acquis lorsque la majorité des études techniques nécessaires à la constitution du dossier d'enregistrement ont été acquises ;

¹ La contribution indirecte aux flux nets de trésorerie est déjà prévue par le règlement n° 99-03 du CRC pour les immobilisations corporelles. Le règlement n° 99-03 du CRC prévoit en effet, pour certaines immobilisations corporelles (et pas incorporelles) acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, et n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, qu'elles puissent être comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs (art. 321-10 du règlement n° 99-03 du CRC).

- les droits d'exploitation générés en interne sont des coûts de développement qui doivent suivre la méthode de comptabilisation suivie par l'entreprise pour ses autres coûts de développement (charges ou immobilisations, la comptabilisation à l'actif constituant la méthode préférentielle). Le coût de la redevance (tout comme le coût du dépôt de brevet) est une composante du droit généré en interne. Un droit d'exploitation est considéré comme généré en interne lorsque les études techniques nécessaires à son obtention sont majoritairement développées en interne. Il en est de même des études sous-traitées, à l'instar de ce qui est prévu par l'avis n° 31 du CNC, publié en avril 1987, relatif au traitement comptable des dépenses de logiciel.

Le CNC rappelle que l'option relative à la comptabilisation des frais de développement n'existe qu'en règles françaises. Les sociétés tenues d'établir leurs comptes consolidés selon les normes internationales IFRS doivent respecter les dispositions relatives à la norme IAS 38 Immobilisations incorporelles pour l'élaboration de leurs comptes consolidés.

4 – Évaluation

4.1 - Évaluation initiale

4.1.1 Critères d'activation des coûts attribuables à l'actif

Le coût d'entrée de l'actif est constitué par les frais directement attribuables à l'acquisition ou la production de l'actif et nécessaires pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation envisagée par la direction.

4.1.2 Nature des coûts attribuables à l'actif

Les coûts à immobiliser sont notamment les coûts nécessaires aux étapes :

- de constitution des dossiers techniques nécessaires à l'enregistrement (réalisation ou acquisition des tests...);
- d'enregistrement (redevances versées à l'enregistrement du dossier);

Ces coûts peuvent être externes ou internes. Toutefois, en pratique, les conditions d'activation sont plus faciles à respecter pour les dépenses externes que pour les dépenses internes. Il est donc nécessaire, pour ces dernières, de disposer d'un suivi approprié des dépenses pour justifier leur affectation à l'immobilisation (par exemple, les salaires constatés dans le coût de l'immobilisation pourront être justifiés par des feuilles de temps).

4.1.3 Période d'incorporation des coûts attribuables à l'actif

Concernant les frais de développement, les dépenses ne sont activables dans le coût d'entrée qu'à partir de la date à laquelle tous les critères de l'article 311-3 du règlement n°99-03 du CRC sont remplis pour la première fois. En conséquence, les coûts qui sont engagés avant que ces critères ne soient remplis doivent être comptabilisés directement en charges.

4.2 - Évaluation postérieure

4.2.1 Amortissement

Les droits acquis ou créés dont l'utilisation est déterminable doivent être amortis au même rythme que l'exploitation des substances auxquelles ils se rapportent. Toutefois, l'établissement d'un plan d'amortissement sur une durée d'utilisation supérieure à cinq ans pour des droits créés doit être justifié en annexe conformément à l'article R123-187, alinéa 1 du code de commerce.

4.2.2 Dépréciation

Selon l'article 322-1.4 du règlement n° 99-03 du CRC, la dépréciation d'une immobilisation est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

Les règles de constitution et d'évaluation des dépréciations sont décrites à l'article 322-5 du règlement n° 99-03 du CRC.

Dès lors qu'il apparaît un événement indiquant que l'enregistrement ne pourra pas être obtenu (avant l'enregistrement), ou qu'il pourrait être remis en cause (après l'enregistrement), le droit d'exploitation en cours doit être immédiatement déprécié ainsi que, le cas échéant, l'ensemble des actifs utilisés dans le cadre de l'exploitation de la substance concernée.

5 – Opérations particulières : cession de tests et création de consortium

5.1 - Cession de tests auprès d'un nouveau déclarant

5.1.1 Traitement comptable pour l'acquéreur des tests

L'acquisition des tests nécessaires à la constitution du dossier technique d'enregistrement auprès d'un déclarant doit être comptabilisée selon le principe rappelé au paragraphe 3.2.

5.1.2 Traitement comptable pour le vendeur des tests

Lorsqu'un déclarant vend un des tests lui ayant permis d'enregistrer une substance, l'acquéreur du test est autorisé à se référer au rapport complet d'étude du déclarant antérieur, mais il ne reçoit aucun droit d'exploitation de la substance ; seul le droit d'utilisation du test est transféré. La même étude peut ainsi faire l'objet de plusieurs cessions.

Dans ces conditions la vente du test ne devrait pas avoir d'impact sur la valeur du droit d'exploitation qui reste comptabilisé à l'actif.

Toutefois, il convient de déterminer si la valeur de l'actif immobilisé du déclarant a diminué suite à la vente du résultat de tests. En effet, l'entrée sur le marché d'un nouveau concurrent peut modifier les conditions d'exploitation de l'actif par l'entité et constituer un indice de perte de valeur de ce droit d'exploitation et des actifs liés à ce droit d'exploitation.

5.2 - Création de consortium

Un consortium est une structure permettant la mise en commun de moyens. Elle peut prendre plusieurs formes juridiques (société en participation, groupement d'intérêt économique, mandats...).

La mise en place d'un consortium permet de réduire les coûts d'enregistrement pour chacun des participants.

Les règles de fonctionnement de cette structure sont fixées dans le règlement de consortium approuvé par tous les membres.

En application du règlement du consortium :

- chacun des participants met en commun le résultat des études ayant déjà été réalisées. Les transactions liées à ce partage de connaissances sont effectuées sous la forme d'échanges, et donnent lieu éventuellement au paiement d'une soulte pour rétablir l'équilibre des transactions ;

- Après cette phase de mise en commun, le consortium engage les études supplémentaires nécessaires à la constitution du dossier technique d'enregistrement de la substance, et en répartit ensuite les coûts entre chacun des participants. Si de nouveaux participants rejoignent le consortium, les coûts sont redistribués (les nouveaux entrants paient aux anciens les coûts préalablement engagés).

A ces coûts s'ajoutent ceux de fonctionnement (partie purement administrative d'organisation des réunions...).

Le traitement comptable par les participants au consortium des opérations de partage des coûts (y compris ceux de fonctionnement) doit être adapté à la forme et au règlement du consortium.

Remarque: les conditions de consolidation du consortium dans les comptes consolidés ne sont pas traitées dans le présent avis.

6 – Modalités de première application

Le présent avis peut avoir pour effet de modifier les règles comptables appliquées par les entreprises depuis l'entrée en vigueur du règlement européen REACH le 1^{er} juin 2007. Cette modification constitue alors un changement de méthodes comptables devant être comptabilisé selon les dispositions de l'article 314-1 du règlement n° 99-03 du CRC.

©Ministère de l'Économie, de l'industrie et de l'Emploi, octobre 2009